

6

Extrait de l'arrêt de la Cour I
dans la cause X. contre Administration fédérale des contributions
A-3127/2008 du 25 novembre 2008

Impôt fédéral direct à la source. Détermination du for fiscal.

Art. 107 al. 1 let. b et art. 108 LIFD. Art. 14 al. 1 OIS.

1. **Objet du litige. Détermination du for fiscal en matière d'impôt fédéral direct à la source, à supposer que les conditions d'application de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD soient réunies (consid. 1.2.4).**
2. **Analyse de l'art. 107 LIFD. Rappel de la jurisprudence qui veut que les textes légaux clairs soient appliqués littéralement. Circonstances permettant à l'autorité de s'écarter d'un texte légal clair, à savoir lorsque – au vu de motifs pertinents – l'expression de la règle ne répond pas à son sens véritable (consid. 3.1).**
3. **Au regard de ces principes, il faut constater que le texte de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD est clair et traduit fidèlement la règle sous-jacente (consid. 3.2).**
4. **Il n'y a pas lieu de s'écarter du texte clair de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD, que ce soit pour des motifs tirés de la genèse de l'art. 107 LIFD (consid. 4.1), de son rapport avec d'autres règles, notamment avec les art. 32 ss LHID (consid. 4.2.1 et 4.2.2), ou de son but (consid. 4.2.3).**

Seul le canton dans lequel les artistes, sportifs ou conférenciers exercent leur activité est compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source. L'art. 107 al. 1 let. b LIFD ne prévoit aucune alternative, en particulier aucun virement de l'impôt perçu par un canton à un autre canton, peu importe que la situation d'espèce puisse présenter des aspects pluricantonaux. Cette solution a été voulue comme telle par le législateur (consid. 4.2.3.1).

5. **Il y a doute sur la portée du renvoi de l'art. 14 al. 1 OIS à l'art. 107 LIFD, de sorte qu'il faut procéder par interprétation (consid. 5.2.1). L'art. 14 OIS est une pure disposition d'exécution qui doit respecter le cadre légal de l'art. 107 LIFD (consid. 5.2.3). L'art. 107 al. 1 let. b LIFD étant clair et dépourvu de lacune, il ne laisse guère de place à une disposition d'exécution (consid. 5.2.4). L'art. 14 OIS n'entre dès lors pas en considéra-**

tion lorsqu'il s'agit de déterminer le canton compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source, dans le cas des artistes, des sportifs et des conférenciers (consid. 5.2.5).

6. Par conséquent, le canton où le sportif exerce son activité est seul compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source dans l'hypothèse visée à l'art. 107 al. 1 let. b LIFD, peu importe que le siège du débiteur de la prestation imposable soit situé dans un autre canton; le débiteur de la prestation imposable ne peut donc pas s'acquitter de son obligation fiscale en versant l'impôt au canton du lieu où il a son siège, charge à ce dernier de virer l'impôt au canton du lieu de l'exercice de l'activité du sportif (consid. 5.3).

Direkte Bundessteuer als Quellensteuer. Bestimmung des Orts der Veranlagung.

Art. 107 Abs. 1 Bst. b und Art. 108 DBG. Art. 14 Abs. 1 QStV.

1. **Verfahrensgegenstand. Bestimmung des Orts der Veranlagung bei der als Quellensteuer erhobenen direkten Bundessteuer unter den Voraussetzungen von Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG (E. 1.2.4).**
2. **Auslegung von Art. 107 DBG. Hinweis auf die Rechtsprechung, welche verlangt, dass klar formulierte Gesetzestexte wortgetreu angewendet werden. Umstände, welche es der rechtsanwendenden Behörde erlauben, aus zwingenden Gründen vom klar formulierten Wortlaut abzuweichen; insbesondere wenn der Wortlaut nicht dem effektiven Zweck der Regelung entspricht (E. 3.1).**
3. **Der Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG ist klar und gibt den Sinn der Regelung wieder (E. 3.2).**
4. **Es gibt keine Gründe, vom klaren Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG abzuweichen, weder aus Motiven der Entstehungsgeschichte von Art. 107 DBG (E. 4.1), noch auf Grund des Zusammenhangs mit anderen Bestimmungen, namentlich den Art. 32 ff. StHG (E. 4.2.1 und 4.2.2), noch auf Grund des Sinns und Zwecks der Norm (E. 4.2.3).**

Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG bestimmt als ausschliesslich zuständig zur Erhebung der direkten Bundessteuer in Form der Quellensteuer jenen Kanton in dem Künstler, Sportler oder Referenten ihre Tätigkeit ausüben. Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG

sieht keine Ausnahmen vor, insbesondere auch nicht die Überweisung der von einem Kanton erhobenen Steuer an einen anderen. Der interkantonale Aspekt des vorliegenden Falls ist dabei unerheblich, ob mehrere Kantone zur Steuererhebung in der Lage sein könnten. Diese Regelung ist vom Gesetzgeber klar gewollt (E. 4.2.3.1).

5. Die Bedeutung des Verweises in Art. 14 Abs. 1 QStV auf Art. 107 DBG ist unbestimmt und durch Auslegung zu klären (E. 5.2.1). Art. 14 QStV stellt eine reine Vollziehungsbestimmung dar und hat sich an die gesetzliche Regelung von Art. 107 DBG zu halten (E. 5.2.3). Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG ist klar redigiert, enthält keine Lücken und bedarf somit auch keiner Ausführungsbestimmung (E. 5.2.4). Art. 14 QStV ist nicht anwendbar, wenn es darum geht, zu bestimmen, welcher Kanton zur Erhebung der direkten Bundessteuer im Quellensteuerverfahren bezüglich der Tätigkeiten von Künstlern, Sportlern und Referenten zuständig ist (E. 5.2.5).
6. Art. 107 Abs. 1 Bst. b DBG bestimmt als ausschliesslich zuständig zur Erhebung der direkten Bundessteuer in Form der Quellensteuer jenen Kanton, in dem die Sportler ihre Tätigkeit ausüben. Dabei ist unerheblich, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung seinen Sitz in einem anderen Kanton hat. Der Schuldner der steuerbaren Leistung kann seine steuerlichen Pflichten nicht dadurch erfüllen, dass er den Steuerbetrag der Behörde seines (Wohn-)Sitzkantons überweist, was bedeuten würde, dass Letzterer die Summe an den Kanton, in welchem die Sportler ihre Tätigkeit ausüben, weiterzuleiten hätte (E. 5.3).

Imposta federale diretta alla fonte. Determinazione del foro fiscale.

Art. 107 cpv. 1 lett. b e art. 108 LIFD. Art. 14 cpv. 1 OIFo.

1. Oggetto della procedura. Determinazione del foro fiscale in materia di imposta federale diretta alla fonte, nel caso in cui le condizioni d'applicazione dell'art. 107 cpv. 1 lett. b LIFD siano adempiute (consid. 1.2.4).
2. Analisi dell'art. 107 LIFD. Richiamo della giurisprudenza secondo cui i testi di legge chiari vanno applicati letteralmente. Circostanze che permettono all'autorità di scostarsi da un testo di legge chiaro, in particolare quando quest'ultimo – in presen-

za di motivi pertinenti – non esprime il vero senso della norma (consid. 3.1).

3. Tenuto conto dei summenzionati principi, bisogna constatare che il testo dell'art. 107 cpv. 1 lett. b LIFD è chiaro ed esprime fedelmente il senso della norma (consid. 3.2).
4. Non vi sono motivi per scostarsi dal testo chiaro dell'art. 107 cpv. 1 lett. b LIFD, né alla luce della genesi dell'art. 107 LIFD (consid. 4.1), né sulla base del suo rapporto con altre norme, in particolare con gli art. 32 segg. LAID (consid. 4.2.1 e 4.2.2), o del suo scopo (consid. 4.2.3).

Solo il cantone in cui artisti, sportivi o conferenzieri esercitano la loro attività è competente per riscuotere l'imposta federale diretta alla fonte. L'art. 107 cpv. 1 lett. b LIFD non prevede alcuna alternativa e, in particolare, alcun trasferimento dell'imposta riscossa da un cantone ad un altro cantone, poco importa che la fattispecie presenti degli aspetti che concernono più cantoni. Detta soluzione è stata così voluta dal legislatore (consid. 4.2.3.1).

5. Vi sono dubbi sulla portata del rinvio dell'art. 14 cpv. 1 OIFo all'art. 107 LIFD, di modo che è necessario procedere ad un'interpretazione (consid. 5.2.1). L'art. 14 OIFo è una semplice disposizione di esecuzione che deve rispettare il quadro legale dell'art. 107 LIFD (consid. 5.2.3). L'art. 107 cpv. 1 lett. b LIFD, in quanto chiaro e privo di lacune, non lascia spazio ad una disposizione d'esecuzione (consid. 5.2.4). L'art. 14 OIFo non entra quindi in considerazione quando si tratta di determinare il cantone competente per riscuotere l'imposta federale diretta alla fonte nel caso di artisti, sportivi e conferenzieri (consid. 5.2.5).
6. Conseguentemente, il cantone in cui lo sportivo esercita la propria attività è l'unico competente a riscuotere l'imposta federale diretta alla fonte nell'ipotesi prevista all'art. 107 cpv. 1 lett. b LIFD, poco importa che la residenza del debitore della prestazione imponibile sia situata in un altro cantone. Il debitore della prestazione imponibile non può quindi adempiere al suo obbligo fiscale versando l'imposta al cantone in cui risiede; ciò implicherebbe infatti per quest'ultimo l'onere di trasferire l'imposta al cantone del luogo di esercizio dell'attività dello sportivo (consid. 5.3).

Le Tribunal administratif fédéral (TAF) est saisi d'un recours contre une décision de l'Administration fédérale des contributions, désignant le canton compétent pour prélever l'impôt fédéral direct à la source dans l'hypothèse visée à l'art. 107 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), plus précisément lorsqu'il s'agit de sportifs.

Le TAF a rejeté le recours dans le sens des considérants.

Extrait des considérants:

1.2.4 Il faut cependant bien souligner que l'objet du litige ne porte que sur la compétence territoriale en matière d'impôt fédéral direct à la source dans l'hypothèse qui lui est soumise, c'est-à-dire à supposer que les conditions d'application de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD soient réalisées. Il ne préjuge donc en aucune manière de la question de savoir si ces conditions sont réunies et si un impôt à la source est dû. C'est bien en ce sens qu'il faut interpréter la décision attaquée, malgré son dispositif qui n'apparaît pas correct à cet égard. L'autorité inférieure n'a donc tranché la question de la compétence territoriale en matière d'impôt fédéral direct à la source que pour le cas où l'état de fait tomberait sous le coup de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD. Le Tribunal de céans entrera en matière et jugera le litige avec cette même restriction.

2. (Rappel du système de l'imposition à la source et des dispositions pertinentes concernant la compétence territoriale relative à la perception de l'impôt fédéral direct à la source.)

3. (...)

3.1 Il est de jurisprudence constante que les textes clairs doivent être appliqués littéralement, sous peine de tomber dans l'arbitraire. Par texte clair, il faut entendre un texte dont les termes, selon leur acception courante, ne peuvent être compris raisonnablement que d'une manière déterminée. En d'autres termes, quand le texte légal, considéré dans les mots, la syntaxe et l'ordonnance qu'il utilise, donne une réponse claire à la question qui lui est posée, il est censé traduire fidèlement la règle sous-jacente (cf. arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 4.1; JEAN-FRANÇOIS AUBERT, Traité de droit constitutionnel suisse, Neuchâtel 1967, ch. 292). L'autorité ne peut s'écarter d'un texte clair que lorsque, au vu de motifs pertinents, l'expression de la règle ne répond pas à son sens

véritable. De tels motifs résultent de la genèse de la règle, de son but ou de ses rapports avec d'autres règles. Ils se dégagent donc de l'emploi de méthodes historique, téléologique et systématique (cf. ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 124 s. et les réf. citées). (...)

3.2 Appliqués à l'art. 107 LIFD, les principes rappelés ci-avant permettent d'aboutir aux conclusions suivantes.

L'art. 107 LIFD distingue clairement trois cas de figure. Tout d'abord, les personnes physiques domiciliées ou en séjour en Suisse, c'est-à-dire les travailleurs étrangers sans permis d'établissement (cf. art. 83 ss LIFD), lesquels sont assujettis dans le canton dans lequel ils sont domiciliés ou en séjour au regard du droit fiscal, à l'échéance de la prestation imposable (art. 107 al. 1 let. a LIFD). Demeurent les personnes physiques et morales qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse (cf. art. 91 ss LIFD). Celles-ci se subdivisent en deux catégories. Les artistes, sportifs ou conférenciers sont assujettis à la retenue d'impôt à la source dans le canton dans lequel ils exercent leur activité (art. 107 al. 1 let. b LIFD). Dans tous les autres cas, l'impôt est perçu par le canton où, au regard du droit fiscal, le débiteur des prestations imposables est domicilié ou en séjour, a son siège ou son administration effective, à l'échéance des prestations (art. 107 al. 2 LIFD; ANDREAS PEDROLI in *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct [Commentaire romand], Danielle Yersin/Yves Noël [éd.], Bâle 2008, p. 1102 s., ch. marg. 3 ss, ad art. 107 LIFD).

Le législateur a ainsi réglé spécifiquement à l'art. 107 al. 1 let. b LIFD la compétence territoriale en matière d'impôt fédéral direct à la source des artistes, des sportifs et des conférenciers, en prévoyant qu'elle appartient au canton dans lequel ils exercent leur activité. Le texte légal est parfaitement clair à ce sujet, ne laisse apparaître aucune imprécision et ne pourrait guère être compris d'une autre manière. Conformément aux principes rappelés ci-avant (consid. 3.1), il convient de considérer qu'il traduit fidèlement la règle sous-jacente, de sorte qu'il n'y a pas lieu de procéder à son interprétation.

4. Reste à savoir – ce qui fait l'objet de l'examen ci-après – si le Tribunal de céans devrait s'écarter du texte légal, en dépit du fait qu'il soit clairement formulé, pour le motif qu'il ne traduirait pas son sens véritable, tel qu'il se dégage de la genèse de la règle (consid. 4.1), de ses rapports avec d'autres règles (consid. 4.2), voire de son but (consid. 4.3).

4.1 Tout d'abord, l'examen de la genèse de l'art. 107 LIFD ne livre guère d'élément déterminant, qui mettrait en lumière cette disposition; celle-ci n'a en effet pas donné lieu à des commentaires particuliers lors de

son élaboration (cf. message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983, FF 1983 III 296 ss, en particulier ad art. 112 du projet de loi [ci-après: message du CF]). Tout au plus peut-on relever l'évocation de la convention-modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), certes plutôt en relation avec la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14). Il en sera toutefois question ci-après, dans le cadre de l'analyse téléologique (consid. 4.2.3.4).

4.2 Ensuite, il convient d'examiner l'art. 107 LIFD d'un point de vue systématique, c'est-à-dire de le confronter aux dispositions qui figurent dans le même acte (cf. GRISEL, op. cit., p. 132 ch. I/1/a), ainsi qu'à d'autres textes de droit public de même degré, ce qui a d'autant plus d'importance s'il s'agit d'actes contemporains (cf. GRISEL, op. cit., p. 132, ch. I/1/b).

4.2.1 Dans la première des catégories citées, il ne se trouve aucune disposition qui traiterai du même objet, ce qui ne permet pas de tirer de conclusions décisives. Parmi les autres textes de droit public de même degré, il convient de relever les dispositions de la LHID, dont les art. 32 ss règlent l'impôt à la source, tel qu'il doit être repris par les législations cantonales. Ils correspondent ainsi aux dispositions des art. 83 ss LIFD. Certes, il s'agit ici non pas de l'impôt fédéral direct, mais des impôts cantonaux et communaux à la source. Toutefois, la LIFD et la LHID ne sont pas sans présenter une certaine connexité. En effet, l'art. 33 al. 1 LHID exige que les retenues comprennent non seulement les impôts cantonaux et communaux, mais également l'impôt fédéral direct. Ce devoir implique que les réglementations cantonales et celle du droit de l'impôt fédéral direct soient coordonnées les unes avec les autres. Des solutions divergentes entre l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux et communaux perçus à la source paraîtraient en effet impraticables et rendraient difficile à l'excès la tâche du débiteur de la prestation imposable (cf. arrêt du TF 2A.705/2005 du 13 avril 2006 consid. 7, arrêt du TF 2A.461/2005 du 14 mars 2006 consid. 7). Cela vaut aussi pour la perception de l'impôt; la compétence pour la perception des impôts à la source des cantons et des communes ainsi que pour celle de l'impôt à la source fédéral doit donc être attribuée au même canton (cf. PEDROLI, op. cit., p. 1102 ch. marg. 1, ad art. 107 LIFD). Compte tenu de ce qui précède, il convient – dans le cadre de l'analyse systématique – de confronter l'art. 107 LIFD aux dispositions pertinentes de la LHID.

4.2.2 Aux termes de l'art. 38 al. 2 LHID, l'obligation du débiteur de retenir l'impôt à la source est régie par le droit du canton dans lequel il a son siège ou son établissement stable. L'art. 37 al. 2 LHID énonce que le débiteur des prestations imposables doit également retenir l'impôt lorsque le contribuable est assujéti à l'impôt dans un autre canton. Finalement, l'art. 38 al. 1 deuxième phrase LHID précise que l'impôt à la source perçu conformément à l'art. 37 al. 2 LHID, est versé au canton auquel appartient le droit d'imposer. C'est selon le droit de ce dernier que le contribuable est imposé. Les impôts retenus et versés par le débiteur hors du canton sont déduits des impôts dus; les impôts perçus en trop sont restitués; si les impôts perçus sont insuffisants, la différence est exigée (art. 38 al. 3 LHID).

La LHID ne contient dès lors pas de disposition analogue à l'art. 107 LIFD. Plus particulièrement, la LHID ne règle pas la question de savoir quel canton est compétent pour percevoir l'impôt à la source cantonal et communal, dans le cas spécifique des artistes, des sportifs et des conférenciers.

Certes, on ne peut faire totalement abstraction de l'art. 38 al. 2 LHID, qui renvoie au droit du canton dans lequel le débiteur du revenu imposable a son siège ou son établissement stable. Cette disposition n'est cependant pas aussi claire que l'art. 107 LIFD. Elle ne mentionne pas le cas spécifique des artistes, des sportifs et des conférenciers. Par ailleurs, l'étendue du renvoi au droit cantonal demeure incertaine, dans la mesure le texte de loi se réfère (uniquement) à l'obligation du débiteur de retenir l'impôt à la source. Il n'est dès lors pas aisé de tirer un parallèle avec l'art. 107 al. 1 let. b LIFD. S'il devait exister une incohérence entre ces deux dispositions, il faudrait alors tenir compte d'une harmonisation souhaitable entre le système de perception de l'impôt fédéral direct et celui des impôts cantonaux et communaux à la source (cf. dans ce sens: décision de la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello du canton du Tessin 80.2005.54 du 16 avril 2007 in *Rivista Ticinese di Diritto* II-2007 p. 592 ss consid. 3.5, selon laquelle l'art. 107 LIFD s'applique également aux impôts cantonaux et communaux à la source). Ce postulat n'impliquerait pas pour autant que l'art. 107 al. 1 let. b LIFD devrait recevoir une autre acception que celle que reflète fidèlement le texte légal. Il paraît en effet a priori possible d'interpréter la LHID ou de suppléer à ses éventuelles lacunes, afin qu'un seul et même canton soit habilité à percevoir aussi bien l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal à la source. Telle n'est toutefois pas la tâche du Tribunal de céans, qui doit se limiter à examiner la compétence territoriale s'agissant de la perception à la source de l'impôt fédéral direct, ce à quoi la LHID ne peut apporter de réponse.

Cela étant, il ne s'avère pas nécessaire de résoudre les difficultés posées par l'analyse systématique. Les résultats de l'interprétation téléologique permettent de pallier ces incertitudes et se révèlent déterminants, ainsi qu'on le verra ci-après (consid. 4.2.3).

4.2.3

4.2.3.1 Procédant à une analyse téléologique de l'art. 108 LIFD, le Tribunal de céans relève que le législateur a volontairement adopté pour les artistes, les sportifs et les conférenciers une solution spécifique, bien distincte de celle applicable aux autres personnes assujetties à l'impôt fédéral direct à la source. Cette spécificité se déduit de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD, lequel se différencie clairement à la fois de l'art. 107 al. 1 let. a LIFD – qui recouvre les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont au regard du droit fiscal domiciliés ou en séjour en Suisse – et de l'art. 107 al. 2 LIFD, qui appréhende tous les autres cas. Elle s'exprime par le fait que seul le canton dans lequel les artistes, les sportifs et les conférenciers exercent leur activité est compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source. L'art. 107 al. 1 let. b LIFD ne prévoit ainsi aucune alternative, en particulier aucun virement de l'impôt perçu par un canton à un autre canton, peu importe que la situation puisse – dans un cas d'espèce – présenter des aspects pluricantonaux, comme dans le cas où le siège du débiteur des prestations imposables se situe dans un canton distinct de celui où l'artiste, respectivement le sportif ou le conférencier, exerce son activité. Il ne s'agit pas d'un oubli du législateur. Celui-ci a expressément prévu une solution différente dans le cas – traité au même article – des travailleurs étrangers qui ne bénéficient pas d'un permis d'établissement, mais sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour en Suisse, sur le revenu de leur activité lucrative dépendante (art. 83 LIFD). En effet, l'art. 107 al. 1 let. a deuxième phrase LIFD précise alors que – si le lieu du travail ne correspond pas au domicile du travailleur en question – l'autorité compétente du lieu de travail vire les montants perçus à la source au canton dans lequel le travailleur est domicilié ou en séjour.

Si le législateur n'a pas prévu un système identique, de perception dans un canton et de virement à un autre canton, dans le cas des artistes, des sportifs et des conférenciers, il faut en déduire qu'il n'a pas souhaité le faire. Il n'y a là aucun oubli que le juge pourrait réparer en appliquant par analogie l'art. 107 al. 1 let. a LIFD, ce d'autant que cette dernière disposition ne prévoit littéralement nullement une perception de l'impôt à la source dans le canton du siège du débiteur des prestations imposables, mais dans celui du lieu de travail.

4.2.3.2 Certes, le législateur entendait définir des modalités d'application de l'impôt à la source aussi simples que possible pour le débiteur des prestations imposables (cf. message du CF, FF 1983 III 136). Ceci rejoint le postulat général découlant du principe de la proportionnalité, selon lequel l'impôt doit être perçu et aménagé de la manière la moins dérangeante possible pour le contribuable (cf. DANIELLE YERSIN in *Revue de droit suisse* [RDS] 1992 II p. 145 ss, p. 157 ch. 4; DANIELLE YERSIN in *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct* [Commentaire romand], Bâle 2008, p. 50 s., ch. XI, ch. marg. 110 ss). L'impôt doit ainsi être praticable pour le contribuable, pour lequel il doit être compréhensible, ne pas exiger des démarches disproportionnées au but poursuivi et ne pas interférer de manière inutile dans sa sphère privée (cf. YERSIN in RDS 1992 II p. 209, ch. 3.102 et les réf. citées).

Dans cette optique, il est certes plus évident pour le débiteur des prestations imposables de verser la retenue d'impôt à la source dans un seul canton, alors même que le ou les contribuables sont domiciliés ou en séjour dans un autre canton ou que d'autres critères, tels le lieu d'exercice de l'activité, fondent un rattachement dans d'autres cantons. Mais le législateur avait manifestement surtout en tête le cas des entreprises employant des travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour en Suisse, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement (cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 82 s. ch. 2), ce qui l'a conduit à prévoir à l'art. 107 al. 1 let. a LIFD une procédure en deux temps, dans laquelle l'employeur verse à l'autorité compétente du lieu de travail les montants d'impôt fédéral direct retenus à la source, charge à cette dernière de les virer au canton du domicile du travailleur. Une pareille nécessité de simplification pour le débiteur des prestations imposables ne s'est pas imposée de la même manière s'agissant du cas des artistes, des sportifs et des conférenciers, pour lesquels le texte légal ne prévoit pas une semblable solution.

Il est vrai que les complexités auxquelles devrait faire face une entreprise employant de nombreux employés, domiciliés des cantons différents, avec une multiplicité de changements de domiciles potentiels impliquant autant d'incertitudes et de travail administratif pour l'employeur, sont sans commune mesure avec celles qui peuvent se présenter dans le cas des artistes, des sportifs ou des conférenciers. Dans ce dernier cas, le lieu de l'exercice de l'activité s'avère seul déterminant et simplifie déjà en lui-même la tâche du débiteur des prestations imposables. Seule une multiplicité d'activités ayant lieu dans des cantons différents serait source d'une certaine complexité. Cette complexité est toutefois inhérente au système et

ne peut être entièrement éliminée. Par ailleurs, elle ne paraît guère insurmontable.

4.2.3.3 En outre, si l'on tient compte d'un côté de l'intérêt privé du débiteur des prestations imposables à une simplification supplémentaire du système de perception, il faut également prendre en considération et mettre en balance d'un autre côté les intérêts de l'Etat.

Dans ce contexte, il ne peut être fait abstraction de l'intérêt public à une perception complète de l'impôt à la source tant sur le plan de l'impôt fédéral direct que sur le plan des impôts cantonaux et communaux, dès lors que ceux-ci sont perçus ensemble (art. 33 al. 1 LHID) et que l'impôt fédéral est incorporé dans le barème cantonal (art. 85 al. 2 LIFD). La retenue opérée par le débiteur du revenu imposable doit donc autant que possible correspondre au montant d'impôt dû par le contribuable. Dans le cas des artistes, des sportifs et des conférenciers, cela signifie que cette retenue doit être effectuée sur la base des barèmes d'impôt à la source, incluant l'impôt fédéral direct, du canton où l'activité est exercée. A défaut, on ne peut exclure que la retenue soit incomplète, si elle se fonde – dans un autre canton – sur des barèmes inférieurs, en raison des impôts cantonaux et communaux qui y seraient moindres. L'encaissement de la différence d'impôt à la source pourrait ainsi être compromise, surtout dans la mesure où les artistes, sportifs et conférenciers n'ont pas de domicile ou de séjour en Suisse, puisque la Suisse n'est liée à aucun Etat étranger par une convention d'entraide judiciaire pour l'exécution des prétentions de droit public (cf. PEDROLI, op. cit., p. 1035 ch. 11 ad art. 88 LIFD). La situation se présente de manière différente pour le cas des travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour en Suisse, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, puisque leur rattachement avec la Suisse est bien plus marqué, ce qui simplifie la perception d'une éventuelle différence entre la retenue d'impôt à la source et l'impôt dont ils sont redevables.

Certes, la LIFD prévoit deux dispositions qui tendent à éviter toute perte fiscale en matière d'impôt fédéral direct. Il s'agit d'une part de l'art. 100 al. 2 LIFD, qui stipule que le débiteur des prestations imposables est responsable du paiement de l'impôt à la source (cf. à ce sujet: PEDROLI, op. cit., p. 1074 ch. 4 ad art. 100 LIFD et p. 1035 ch. 11 ad art. 88 LIFD) et d'autre part de l'art. 92 al. 4 LIFD, selon lequel l'organisateur du spectacle en Suisse est solidairement responsable du paiement de l'impôt (cf. PEDROLI, op. cit., p. 1053 ch. 20 s. ad art. 92 LIFD). Toutefois, il n'est pas certain que ces normes permettent dans tous les cas de garantir l'encaissement complet de l'impôt à la source. En effet, on ne peut pas totalement exclure qu'il puisse se présenter des situations dans lesquelles la responsa-

bilité du débiteur de la prestation – comme de l'organisateur du spectacle – ne soit pas engagée ou ne puisse plus être mise en oeuvre à un moment donné, par exemple en raison d'une faillite ou d'un déplacement à l'étranger. Il subsiste dès lors malgré tout un risque de perte fiscale, qui justifie que la retenue d'impôt corresponde à l'impôt dû par le contribuable, en d'autres termes qu'elle soit calculée sur la base des barèmes du canton du lieu où l'artiste, le sportif ou le conférencier exerce son activité. Il faut donc considérer que l'intérêt public à l'encaissement complet de l'impôt à la source prime sur l'intérêt privé à une simplification supplémentaire du système de perception.

Par ailleurs, si l'on peut comprendre le souhait du débiteur du revenu imposable à une simplification maximale du système, il faut également tenir compte du caractère praticable de l'impôt pour l'administration. Il y a en effet un intérêt public évident à ce que la perception de l'impôt s'opère selon les principes de rationalité et d'économie administrative (cf. YERSIN, op. cit., p. 157 ch. 4). Or, à cet égard, un partage de compétences entre le canton du siège du débiteur des prestations imposable et le canton du lieu de la manifestation, le premier étant appelé à percevoir les retenues d'impôt, à les contrôler et à les virer ensuite au second, qui devrait alors réclamer la différence avec l'impôt dû par le contribuable ou restituer le trop-perçu, apparaît peu opportun. En effet, il mobilise deux administrations cantonales et comporte des difficultés d'organisation notables, avec des répercussions financières inéluctables pour la collectivité. Ainsi, les impératifs de moindre coût de l'administration fiscale revêtent un poids supérieur au souhait du débiteur des prestations imposables, à ce que l'impôt fédéral direct à la source soit perçu par un seul canton – quel que soit le lieu où les artistes, sportifs et conférenciers exercent leur activité – voire exclusivement par le canton de son siège.

En conséquence, il s'avère conforme aux principes constitutionnels en cause, notamment celui de la proportionnalité, d'exiger du débiteur du revenu imposable qu'il verse les retenues d'impôt à la source au canton du lieu où les artistes, sportifs et conférenciers exercent leur activité, l'importance des effets de cette mesure sur sa situation étant justifié par le résultat attendu du point de vue de l'intérêt public.

4.2.3.4 Finalement, le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE indique à son art. 17 ch. 1 que les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre Etat. Selon

le ch. 2, lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des art. 7 et 15, dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées. Dans les grandes lignes, cette disposition prévoit donc que la compétence fiscale revient à l'Etat où l'activité est exercée.

Il est bien évident que ce modèle de convention – outre le fait qu'il s'agit d'un texte de référence qui n'appartient pas au droit positif – n'a d'impact que sur le plan international, plus précisément qu'il ne contient que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats ou se limite à prévenir la double imposition découlant de la collision des normes de droit interne des Etats en cause (effet négatif des conventions de double-imposition; cf. XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2^e éd., Berne 2004, p. 39 ch. marg. 106). En d'autres termes, il ne détermine pas quel canton doit percevoir l'impôt à la source. Cela étant, le législateur n'a pas souhaité se distancer de cette convention modèle dans le cadre de l'élaboration de la LIFD et de la LHID, mais a tout au contraire déclaré vouloir s'en inspirer (cf. message du CF, FF 1983 III 134).

L'art. 107 al. 1 let. b LIFD comporte dès lors le même facteur de rattachement territorial que celui mentionné à l'art. 17 ch. 1 du modèle de convention fiscale précité. Cette forme de transposition en droit interne garantit une meilleure cohérence du système et le rend pareillement plus compréhensible, ce qui – ajouté aux autres considérations déjà formulées – doit primer l'intérêt privé du débiteur des prestations imposables à une simplification supplémentaire du mode de perception.

4.2.4 Au vu des considérants qui précèdent, il est dès lors possible de tirer les conclusions suivantes concernant le sens qu'il convient de prêter à l'art. 107 al. 1 let. b LIFD (cf. consid. 4.2.4.2 ss), non sans avoir rappelé un pilier du système suisse de juridiction, à savoir celui découlant de l'art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; cf. consid. 4.2.4.1).

4.2.4.1 Aux termes de l'art. 190 Cst., le TF et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international. Cette disposition fonde une restriction importante du contrôle des normes en Suisse, en ce sens que les lois formelles de la Confédération et le droit international, quels que soient les rapports qu'ils entretiennent avec la Constitution et entre eux, doivent en principe être appliqués (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 2^e éd., Berne 2006, p. 653 ch. 1857). L'expression « Tribunal fédéral » utilisée

par le Constituant, vise aussi le TAF en tant que juge administratif ordinaire de la Confédération (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELLIER, op. cit., p. 658 ch. 1871). Il s'ensuit que le TAF n'a pas la possibilité d'annuler une norme ou de nier son application (cf. arrêt du TAF A-1618/2006 du 27 août 2008 consid. 3.1 et arrêt du TAF A-1515/2006 du 25 juin 2008 consid. 3.3.1).

4.2.4.2 Au vu de ces principes, le Tribunal de céans tient à relever qu'il ne lui appartient pas d'analyser le système de perception des impôts cantonaux, communaux et de l'impôt fédéral direct à la source dans son entier. Il lui incombe uniquement de déterminer quelle solution institue la LIFD, au niveau de la compétence territoriale pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source, et établir si celle-ci comporte une lacune à cet égard. Il existerait une véritable lacune de la loi, si le législateur avait omis de régler un point, alors qu'il aurait dû le faire, et que l'interprétation de la loi ne permettrait pas de dégager une prescription, qui apporterait la réponse souhaitée à la question (cf. arrêt du TF 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 4.1, arrêt du TF 2A.709/2005 du 28 août 2006 consid. 2.1). Or, il s'avère ici que l'art. 107 al. 1 let. b LIFD apporte une réponse claire et spécifique au problème de compétence territoriale en matière d'impôt fédéral direct à la source dans le cas de sportifs, de sorte qu'il n'y a là aucune lacune. Tout au plus pourrait-on éventuellement déduire de ce que constat que le système dans son ensemble, c'est-à-dire en tant qu'il englobe la compétence territoriale pour percevoir les impôts cantonaux et communaux à la source, est lacunaire. Cela étant, cette question ne relève pas de la LIFD et le Tribunal de céans n'a pas à la trancher.

4.2.4.3 Partant, l'art. 107 al. 1 let. b LIFD doit être compris dans le sens qu'exprime fidèlement son texte, dont il y a d'autant moins lieu de s'écarter qu'il est conforté par l'analyse téléologique. Il importe donc peu dans ce contexte que l'organisateur – ou le débiteur des prestations imposables – ait son domicile ou son siège dans un autre canton; la compétence territoriale pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source n'en appartient pas moins au canton dans lequel l'artiste, le sportif ou le conférencier exerce son activité. La doctrine suisse partage d'ailleurs cette conviction (cf. dans ce sens: PEDROLI, op. cit., p. 1103, ad art. 107 LIFD, ch. 5; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2^e éd., Bâle 2008, ad art. 107 LIFD, ch. 3; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003, ad art. 107 LIFD ch. 6).

5. Ceci étant éclairci, il reste à examiner l'impact de l'art. 14 de l'ordonnance sur l'imposition à la source du 19 octobre 1993 (OIS, RS 642.118.2)

– (...) – dans la mesure où il concerne également la compétence territoriale en matière d'impôt à la source. Pour ce faire, il ne paraît pas inutile dans un premier temps de rappeler le cadre dans lequel le Conseil fédéral (CF) peut édicter des ordonnances.

5.1 Il est habituellement fait une distinction entre les ordonnances d'exécution et les ordonnances de substitution. Ceci dit, les ordonnances présentent le plus souvent un contenu mixte, fait à la fois de simples règles d'exécution et aussi de règles primaires (cf. PASCAL MAHON in Jean-François Aubert/Pascal Mahon, *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse* du 18 avril 1999, Neuchâtel 2003, p. 1380 s., ad art. 182 Cst.).

5.1.1 Selon la jurisprudence, les principes de la légalité et de la séparation des pouvoirs limitent le droit du CF d'édicter des ordonnances d'exécution par quatre règles. En premier lieu, l'ordonnance d'exécution doit se rapporter à la même matière que celle qui fait l'objet de la loi qu'elle exécute. Ensuite, elle ne peut ni abroger ni modifier cette loi. En troisième lieu, elle doit rester dans le cadre tracé et la finalité poursuivie par la loi et se contenter de préciser la réglementation dont celle-ci contient le fondement. Enfin, l'ordonnance d'exécution ne doit pas imposer au citoyen de nouvelles obligations qui ne sont pas prévues par la loi, et ceci même si ces compléments sont conformes au but de la loi (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *op. cit.*, p. 565, ch. 1553). Les ordonnances dites d'exécution se bornent à poser de simples règles d'exécution, des règles qualifiées de secondaires, destinées (uniquement) à concrétiser la loi, à en préciser le sens, à en définir les termes ou à en combler les lacunes, mais tout en demeurant dans le cadre posé par celle-ci (cf. MAHON, *op. cit.*, p. 1380 s. ad art. 182 Cst.). Ainsi, lorsque le législateur emploie des termes vagues et imprécis, c'est l'ordonnance d'exécution qui les définit. De même, lorsque la loi soulève des questions d'organisation et de procédure, c'est l'ordonnance d'exécution qui les tranche (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *op. cit.*, p. 545 ch. 1550 s.). Lorsqu'en revanche, une ordonnance d'exécution contient des règles primaires, à savoir des dispositions qui étendent le champ d'application de la loi en restreignant les droits des administrés ou en imposant à ceux-ci des obligations, sans que ces règles puissent se fonder sur une délégation législative spécifique, elle viole le principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, *op. cit.*, p. 678 ch. 1917).

5.1.2 Ces ordonnances se distinguent des ordonnances de substitution, qui introduisent – avec l'accord du législateur, c'est-à-dire sur la base d'une délégation législative – de nouvelles règles, qui devraient normalement fi-

gurer dans la loi, à savoir des règles primaires qui imposent de nouvelles obligations ou confèrent de nouveaux droits (cf. MAHON, op. cit., p. 1380 s. ad art. 182 Cst.). Les ordonnances de substitution ne se contentent donc pas d'exécuter la loi, mais la complètent et se substituent à celle-ci (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., p. 543 ch. 1544). La délégation législative doit figurer dans une loi fédérale. Elle est inadmissible lorsque la Constitution fédérale l'exclut, en prescrivant la forme de la loi fédérale. Elle doit définir au moins dans les grandes lignes le but, l'objet et l'étendue des pouvoirs délégués (cf. ATF 128 I 113, ATF 118 la 245; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., p. 679 ch. 1919 ss). Enfin, le législateur doit édicter lui-même toutes les dispositions importantes qui fixent des règles de droit (cf. art. 164 al. 1 Cst.; MAHON, op. cit., p. 1241 ss ad art. 164 Cst., AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., ch. 1556). S'agissant des ordonnances fondées sur semblable délégation législative, le TAF examine si le délégataire s'en est tenu aux limites prescrites par la norme de délégation, étant précisé que si celle-ci lui confère une grande liberté d'appréciation, le TAF doit en tenir compte conformément à l'art. 190 Cst. et ne pas substituer sa propre appréciation à celle du délégataire; il se borne alors à examiner si l'ordonnance franchit manifestement le cadre de la compétence octroyée par la loi ou si elle s'avère contraire à la loi ou à la Constitution fédérale pour d'autres motifs (cf. ATF 131 II 13 consid. 6.1, arrêt du TF 2A.705/2006 du 24 avril 2007 consid. 3.2).

5.2

5.2.1 L'art. 14 OIS – (...) – prévoit que le débiteur de la prestation imposable prélève l'impôt à la source conformément aux barèmes et instructions en vigueur dans le canton où il a son domicile, son siège ou son établissement stable et le verse à ce même canton, charge à ce dernier de le rétrocéder au canton concerné « si l'impôt ne lui revient pas selon l'art. 107 LIFD ». La référence à l'art. 107 LIFD est ambiguë, à mesure qu'il n'est pas précisé si l'ensemble des situations visées à cet article est englobé et, dans le cas contraire, quels sont les cas concernés. Il faut en effet rappeler que l'art. 107 LIFD distingue trois cas de figure, traités respectivement à l'al. 1 let. a, à l'al. 1 let. b et au second alinéa. Cette incertitude doit ainsi être résolue par le biais d'une interprétation de l'art. 14 OIS.

5.2.2 Dans le cadre de cette démarche, il convient de garder à l'esprit que l'OIS résulte d'une subdélégation; en effet, le législateur a délégué certaines compétences au CF, lequel les a attribuées au Département fédéral des finances (DFF), organe qui lui est subordonné. Il n'y a rien à redire à ce schéma, dans la mesure où ni la Constitution fédérale ni la loi ne l'excluent; il est d'ailleurs prévu par la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA, RS 172.010; cf. MAHON,

op. cit., p. 1382 ch. 13 ad art. 182 Cst.). Cependant, il faut déterminer si le DFF est demeuré dans les limites des pouvoirs qui lui étaient conférés. Entre deux interprétations possibles de l'art. 14 OIS, dont l'une aboutirait à la conséquence que le cadre légal a été outrepassé, il faudrait choisir le sens qui s'accorde le mieux avec la loi (cf. GRISEL, op. cit., p. 133 ch. 2/a).

5.2.3 L'art. 107 LIFD n'octroie formellement aucune compétence au CF, pas plus qu'au DFF, contrairement à d'autres dispositions telles que l'art. 92 al. 5 LIFD – lequel habilite le DFF à fixer, en accord avec les cantons, des montants de perception minimaux – ou l'art. 100 al. 3 LIFD, aux termes duquel le DFF fixe le taux de la commission de perception que reçoit le débiteur des prestations imposables. Une délégation législative faisant défaut, il faut considérer que le CF – et par substitution le DFF – est autorisé à introduire de simples dispositions d'exécution en matière de compétence territoriale pour la perception de l'impôt à la source, ainsi que l'y habilite de manière générale l'art. 199 LIFD. Par conséquent, l'art. 14 OIS ne peut contenir que de simples règles d'exécution, destinées à concrétiser la loi, à en préciser le sens, à en définir les termes ou à en combler les lacunes, sans toutefois sortir du cadre légal.

5.2.4 Ceci étant clarifié, il convient de rappeler que le texte de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD est clair et que les termes qui y sont utilisés ne nécessitent, pas plus qu'ils ne permettent, d'interprétation (cf. consid. 3.2). Il ne présente aucune lacune. Dès lors, il ne subsiste pas de place pour des précisions ou des compléments, que le DFF pourrait formuler dans le cadre de dispositions d'exécution. Si l'art. 14 OIS se rapportait à l'art. 107 al. 1 let. b LIFD, il ne se contenterait pas de l'exécuter, mais en modifierait le sens. Il faut donc choisir l'interprétation qui garantit la conformité avec la loi et en conclure que l'art. 14 OIS ne concerne pas la perception de l'impôt à la source dans le cas des artistes, des sportifs et des conférenciers, mais bien plutôt dans le cas des personnes domiciliées ou séjournant en Suisse, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement. A titre de confirmation de ce qui précède, la doctrine n'évoque pas cette disposition en relation avec la situation des artistes, des sportifs et des conférenciers, mais plutôt dans le cas visé à l'art. 107 al. 1 let. a LIFD (cf. RICHNER/FREI/KAUFMANN, op. cit., ad art. 107 LIFD, ch. 3 et 6).

5.2.5 Par conséquent, faute de s'appliquer au cas des sportifs, l'art. 14 OIS ne vient pas modifier la conclusion à laquelle le Tribunal de céans parvient, au terme de l'analyse de l'art. 107 al. 1 let. b LIFD.

5.3 Il s'ensuit que, comme le prévoit l'art. 107 al. 1 let. b LIFD, c'est exclusivement le canton du lieu de l'exercice de l'activité qui est compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source dans le cas des sportifs. Si

le lieu de cette activité est situé dans un canton, alors que le domicile ou le siège du débiteur de la prestation imposable se trouve dans un autre canton, le canton du lieu de l'exercice de l'activité du sportif n'en sera pas moins compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct à la source. Le débiteur de la prestation imposable ne pourra ainsi pas s'acquitter de son obligation fiscale en versant l'impôt en question au canton où il a son domicile ou son siège, charge à ce dernier de le transmettre au canton du lieu de l'exercice de l'activité sportive. Cette procédure mobiliserait inutilement deux administrations cantonales et engendrerait des complications administratives ainsi que des frais supplémentaires pour la collectivité publique, sans que cela soit justifié par un intérêt privé suffisant.

Le recours s'avère ainsi mal fondé et doit être rejeté dans le sens des considérants du présent arrêt.